

Надруковано: Слободяник, Ю. Б. Міжнародний досвід організації системи державного аудиту [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – Вип. 9 (33). – Ч. 4. – С. 358–370.

УДК 657.6

Ю.Б. Слободяник

Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України»

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

У публікації проаналізовано міжнародний досвід організації системи державного аудиту, визначені можливі напрями його використання у вітчизняній практиці.

Ключові слова: контроль державних фінансів, державний аудит, вищий орган державного аудиту.

Y. Slobodyanik

INTERNATIONAL EXPERIENCE ORGANIZATION OF THE SYSTEM OF STATE AUDIT

This publication analyzes the international experience organization of the system of state audit, determined possible directions for its use in domestic practice.

Keywords: control of public finances, state audit, supreme audit institution.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Одним з головних інструментів, за допомогою якого держава впливає на всі напрямки розвитку суспільства, є фінанси. Навіть історично так склалося, що фінансова компетенція з'явилася у парламенту раніше, ніж законодавча (в Англії у XIII ст., у Франції в XIV ст.). Саме в цей період виникає розуміння необхідності фінансового контролю за витратами королівської влади. З часом державна скарбниця перестала бути виключно власністю монарха, почала розглядатися як суспільний ресурс. Це викликало серйозні зміни в



уявленнях про статус вищого контрольного органу, його вид, функції, повноваження, а головне – про роль, яку він має відігравати в сучасному суспільстві.

Сьогодні функції контрольного органу не обмежуються незалежною перевіркою достовірності і законності фінансової звітності уряду щодо витрачання отриманих в управління коштів. На перший план виходить оцінка дій уряду з точки зору їх відповідності значущим для суспільства критеріям ефективності, економності та результативності.

Формування системи фінансового контролю в державі відбувається під впливом конкретних історичних умов і національних традицій, залежить від форми державного устрою. Так, в умовах командно-адміністративної системи існувала значна централізація фінансового контролю, що відповідала ієрархічно побудованій вертикалі влади. Контроль проводився у формі ревізій і перевірок, направлених на виявлення законодавчих порушень і притягнення винних до відповідальності. В умовах ринкової економіки провідну роль відіграють партнерські взаємовідносини держави і господарюючих суб'єктів. При цьому виникає потреба в переважно нефіскальних формах контролю, основна мета яких полягає у попередженні порушень і підвищенні ефективності управління суспільними ресурсами.

В період трансформації економічних відносин в Україні були сформовані органи фінансового контролю виконавчої влади, що виконують функції поточного фінансово-бюджетного контролю і законодавчо наділені необхідними повноваженнями. Подальша трансформація системи контролю державних фінансів відбувається з запозиченням досвіду розвинутих країн. При цьому окремі елементи цієї системи іноді не мають належної організаційної структури, не наділені відповідними функціями і повноваженнями, а сучасні форми, методи та інструменти фінансового контролю використовуються не завжди адекватно. Це викликано тим, що в Україні, як і в інших країнах пострадянського простору, система контролю державних фінансів не була перебудована кардинально. Всі реформи були частковими і не мали системного характеру, отже, – поки що не принесли й значного успіху.

Ми переконані, що аналіз міжнародного досвіду організації систем контролю державних фінансів дозволяє не тільки зіставити

принципи організації контрольних систем різних країн, дослідити певні національні особливості та простежити взаємодію контрольних органів, але й адекватно використати кращі напрацювання у сфері управління державними фінансами, перевірені часом, при побудові вітчизняної системи контролю державних фінансів.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Питання побудови сучасної ефективної системи контролю державних фінансів в нашій країні є вкрай актуальними. Їм присвячені праці таких вітчизняних учених і практиків, як Басанцов І., Головань М., Мельничук В., Петрик О., Піхоцький В., Симоненко В., Стефанюк І. та ін. Крім того, міжнародний досвід організації систем контролю державних фінансів висвітлюється в дослідженнях Ахби Р., Коврякової Є., Предко Н., Степашина С., Тулаходжаєвої М. тощо. Проте більшість досліджень не містить обґрунтування позитивних і негативних аспектів можливого відтворення зарубіжної практики у вітчизняних умовах. З іншого боку, необхідно враховувати динамізм процесів, що відбуваються у суспільстві і викликають відповідні зміни в контрольних системах різних держав.

Цілі статті полягають у аналізі міжнародного досвіду організації систем контролю державних фінансів і визначенні можливостей його використання при побудові національної системи державного аудиту в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Процес становлення громадянського суспільства обумовлює необхідність ефективної діяльності держави в його інтересах. В цих умовах набуває важливого значення громадський контроль за цільовим і ефективним використанням коштів, що акумулюються в бюджетах різних рівнів та позабюджетних фондах для забезпечення колективних потреб, та національних ресурсів, наданих суспільством в управління державі. Не зважаючи на різноманіття форм правління, що сьогодні існують в світі, – конституційні монархії, республіки, федерації, унітарні системи – головна функція контрольної системи держави полягає у наданні суспільству і керівництву країни об'єктивної інформації про економічність, результативність і ефективність урядового



управління суспільними ресурсами. І сьогодні, як зазначає Степашин С., історична зміна статусу і задач контрольних органів обумовила перехід до використання іншого терміну у їх відношенні, що точніше відповідає вираженню сутності та змісту їх діяльності [1]. Мова йде про термін «державний аудит», використання якого, як і розуміння самого інституту державного аудиту, є відносно новим для України (втім, як і для інших колишніх республік СРСР). Незвичною для нашого сприйняття стала система суспільних цінностей, основою якої є концептуальна ідея про необхідність практичної участі громадян в управлінні державним бюджетом, власністю, інтелектуальними та іншими національними ресурсами. Проте у багатьох країнах з давніми традиціями демократії, лібералізму, громадянського суспільства зовнішній аудит є обов'язковим елементом суспільного управління фінансами. Адже в результаті функціонування системи державного аудиту суспільство отримує важливу інформацію про якість роботи органів влади. Використання терміну «державний аудит» обумовило і назву вищих органів контролю державних фінансів різних країн, яка сьогодні є загальноживаною, – вищі органи аудиту (Supreme Audit Institution).

Світові процеси глобалізації вплинули і на сферу державного аудиту. Тому у 1953 році була створена Міжнародна організація вищих органів аудиту (International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)), яка на даний час налічує 194 країни – 190 повних і 4 асоційованих члени [2]. INTOSAI є неурядовою організацією і згідно з її Статутом, що був прийнятий у 1992 році у Вашингтоні на XIV Конгресі, вона є самостійною, незалежною і неполітичною організацією, що має своєю метою забезпечення обміну ідеями і досвідом між вищими органами аудиту різних держав світу. Штаб-квартира INTOSAI розташована у Відні (Австрія). Основними органами INTOSAI є: Конгрес, Керівна рада, Генеральний секретаріат, Регіональні робочі групи (зокрема, OLACEFS, AFROSAI, ARABOSAI, ASOSAI, PASAI, CAROSAI, EUROSAI), постійно діючі Комітети, Робочі групи, а також тимчасові Оперативні групи.

Об'єднання вищих органів аудиту базується на єдності принципів їх діяльності, які закріплені у таких концептуальних документах INTOSAI, як Лімська декларація керівних принципів

аудиту державних фінансів (1977 р.) та Мексиканська декларація незалежності вищих органів аудиту (2007 р.). Необхідно зазначити, що INTOSAI створена з урахуванням цілей і задач ООН, а, отже, заснована на принципах Загальної декларації прав людини, які передбачають підвищення ефективності та відповідальності використання суспільних ресурсів.

Зазначені міжнародні документи є рекомендованими до застосування усіма членами INTOSAI, тому носять концептуальний характер і враховують можливість їх адаптації до національних умов. Отже, Україна, яка стала постійним членом INTOSAI з 1998 року, також має дотримуватись вимог декларацій та інших документів, на які спирається діяльність цієї організації. До речі, всі регіональні робочі групи були згруповані за принципом схожості їх національних контрольних систем, і покликані поглиблювати взаєморозуміння і розширювати професійне і технічне співробітництво між їх членами. Слід відмітити, що Україна успішно долучилася до роботи міжнародних організацій EUROSAI та INTOSAI, бере участь у роботі комітетів INTOSAI з професійних стандартів, інституційного розвитку та робочих груп INTOSAI з аудиту навколишнього середовища, державного боргу та ключових національних показників, а також робочих груп EUROSAI з аудиту навколишнього середовища та інформаційних технологій [3].

Останніми роками відбувається активізація системної адаптації вищих органів аудиту різних країн до загальних вимог, незважаючи на все різноманіття форм і методів організації державного аудиту. Нині діяльність INTOSAI здійснюється під гаслом «*Experientia mutua omnibus prodest*» – «Досвід – взаємна вигода для всіх», що означає розширення можливостей використання кращої практики. Так, наприклад, у Стратегічному плані EUROSAI на період 2011-2017 років позначена ціль «Обмін знаннями», досягнення якої, на думку розробників, стане ключем до успіху в розвитку самої організації та її членів [4].

Таким чином, сьогодні об'єктивно зросло значення міжнародного досвіду організації і реалізації ефективних систем державного аудиту. В межах нашого дослідження, безумовно, неможливо детально описати особливості організації систем державного аудиту всіх членів INTOSAI. Тому ми проаналізуємо ті

аспекти в досвіді країн, які, на нашу думку, можуть бути найбільш ефективно використані при побудові вітчизняної системи державного аудиту.

Важливим з цього приводу є досвід організації роботи вищого органу аудиту державних фінансів. Так, Степашин С. виділяє чотири типи органів державного аудиту [1]:

1) побудований за принципом судової колегії, рішення якої мають юридичну силу (Бельгія, Греція, Іспанія, Італія, Португалія, Франція та ін.);

2) колегіальна структура без права виносити рішення, що мають силу судових (Люксембург, Нідерланди, Німеччина, Росія, Словаччина, Чехія тощо);

3) орган аудиту, незалежний від уряду, очолюваний Генеральним аудитором або Президентом (Великобританія, Данія, Естонія, Ірландія, Кіпр, Мальта, Польща, США, Угорщина Фінляндія, Швеція та ін.);

4) структура, очолювана Президентом (безпосередньо підпорядкована йому), проводить аудит на центральному, регіональному і місцевому рівнях (Австрія, Білорусь, Словенія тощо).

Отже, розглянемо досвід країн, що є основними представниками виділених типів вищих органів аудиту.

Особливе місце серед вищих органів аудиту посідає Суд рахунків Франції (Рахункова палата), вперше заснований у 1319 році та відроджений після Французької революції у 1807 році, який функціонує як орган юрисдикції і має судову компетенцію. Відповідно до Конституції голова Рахункової палати призначається Урядом, а інші члени – Президентом Республіки (на практиці – за узгодженим рішенням Міністерства економіки і Міністерства бюджету) [5]. Крім того, діяльність палати фінансується з бюджету цих двох міністерств. Рахункова палата Франції не залежить від виконавчої влади і Парламенту, її члени користуються статусом незмінних суддів. Як судова інстанція, палата здійснює контроль за правильністю публічних розрахунків, а як адміністративний орган – контролює діяльність державних бухгалтерів і певної категорії розпорядників кредитів. Крім того, Рахункова палата допомагає Парламенту і Уряду контролювати виконання фінансових законів, направляє Президенту Республіки і Парламенту щорічну доповідь,

у якій дається висновок щодо фінансового управління державним майном і державними службами, юридичними особами з державною участю. Рахункова палата Франції співпрацює з регіональними рахунковими палатами, які самостійно приймають рішення щодо перевірки рахунків, документи за якими їм зобов'язані у належний термін надавати державні чиновники, що ведуть бюджетні рахунки. Важливою, на наш погляд, особливістю побудови системи державного аудиту у Франції є те, що контроль переважно наступний, так як попередній контроль здійснюється міністерствами загальноекономічного регулювання. Тобто добре розвинена система державного внутрішнього контролю і аудиту дозволяє не проводити суцільні перевірки, а ґрунтувати свою діяльність на оцінці ризиків та управлінні ними. Крім того, з 2006 року всі державні звіти (рахунки) обов'язково сертифікуються Рахунковою палатою, тобто має бути підтверджена їх якість.

На нашу думку, позитивним досвідом, що може бути використаний в Україні, є підхід до організації внутрішнього контролю і аудиту, висока ефективність яких підтверджена багаторічною практикою, а також вимоги, що ставляться до державних звітів.

Особливістю діяльності Бельгійської Рахункової палати, крім виконання нею обов'язку контролювати виконання закону, є контроль виконання норм, що зобов'язують керівників державних установ інформувати громадськість про пости, які вони обіймають, виконувати керівні функції, професійну спеціалізацію, а також декларувати особисте майно. У 1998 році Рахункова палата була наділена консультативними функціями в сфері контролю вартості виборчих кампаній і фінансування політичних партій. Висновки Рахункової палати включаються у доповіді компетентних контрольних комісій і доступні для широкого загалу [6].

Типовим прикладом колегіальної структури контрольних органів є Німеччина, Республіка Корея, Чеська Республіка. Важливою рисою, що відрізняє їх від монократично організованих контрольних органів, є децентралізація прийняття рішень, тобто остаточне рішення виноситься за принципом більшості голосів.

Федеральна Рахункова палата Німеччини в даний час має статус самостійного вищого державного органу фінансово-господарського контролю, що значно розширило її повноваження в

порівнянні з вищими органами аудиту інших країн. Поряд з Федеральною Рахунковою палатою існують рахункові палати шістнадцяти федеральних земель і окремі рахункові палати, які перевіряють місцеві органи влади. Вони є самостійними, незалежними, не мають ієрархічного підпорядкування Федеральній Рахунковій палаті, проте працюють в умовах тісного співробітництва. Рахункові палати виконують дуже схожі задачі, але в різних сферах компетенції. Перетин інтересів, що іноді відбувається у випадках спільного фінансування проєктів декількома землями або федерацією і однією або декількома землями, не заважає. У такому випадку рахункові палати співробітничать в різних формах: проводять спільні перевірки, перевіряють використання частки коштів в рамках власної компетенції тощо.

Хоча в Німеччині довгий час дискутували, чи мають рахункові палати своє особливе місце в схемі поділу влади, все ж таки укріпилася думка, що вони не можуть бути зараховані ні до законодавчої, ні до виконавчої, ні до судової гілки влади. Отже, рахункові палати повинні посідати особливе місце між парламентом і урядом, як нейтральний авторитетний контролюючий орган. Положення про те, що Федеральна рахункова палата не наділена виконавчою владою, є важливим для систем контролю. Палата лише доводить до відома вищих органів законодавчої і виконавчої влади результати своїх перевірок і надає свої рекомендації з їх усунення. Органи державної влади не зобов'язані приймати їх до виконання, але у більшості випадків, враховуючи об'єктивний характер рекомендацій, вони використовують висновки при підготовці та прийнятті відповідних рішень.

Великобританія є унітарною державою з давніми традиціями парламентського контролю діяльності виконавчої влади. Найбільш значні зміни в системі контролю державних фінансів Великобританії відбулися у 80-ті роки XX ст. Вищим органом аудиту Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії з 1983 року стає Національне бюро аудиту (National Audit Office), очолюване Генеральним контролером і аудитором [7]. Голова Національного бюро і аудиту має унікальний стан – він за статусом є посадовою особою Палати общин і звітує про



результати своєї діяльності виключно перед нею і її Комітетом з бюджету. Проте саме він персонально наділений законодавчими повноваженнями і правами, проводить зовнішній фінансовий контроль діяльності уряду. Національне бюро аудиту не має незалежного статусу, воно є всього лише апаратом Генерального контролера і аудитора, якого на посаду призначає Її Величність Королева. Формальному призначенню передусе узгодження кандидатури претендента на посаду британським Міністерством фінансів і Комітетом з бюджету Палати общин, після чого Прем'єр-міністр країни представляє кандидата на голосування членів нижньої палати британського Парламенту. Термін перебування Генерального контролера і аудитора на посту законодавчо не обмежений, грошове забезпечення йому виплачується безпосередньо з коштів спеціального фонду. А відсторонення від посади можливе лише на підставі спільної резолюції обох палат парламенту, направленої Прем'єр-міністру.

Бюро здійснює свою діяльність від імені Генерального контролера і аудитора, його персонал складається зі службовців, що є переважно кваліфікованими бухгалтерами, і не є державними чиновниками. Національне бюро аудиту проводить перевірки і складає звіти за результатами аудиту ефективності використання коштів. Результати доповідаються Генеральним контролером і аудитором Комітету з державних рахунків Палати общин.

Оскільки немає прямої підпорядкованості Національного бюро аудиту Парламенту, воно набуває незалежності не лише по відношенню до уряду, але й по відношенню до самого Парламенту. Крім основних контрольних функцій, Бюро проводить аудит ефективності всіх адміністративних органів, установ, які фінансуються з державних коштів і чий керівники призначаються монархом, а також інших установ, які воно перевіряє відповідно до закону. При цьому закон чітко встановлює, що аудит ефективності не означає критику доцільності політичних рішень і стратегій держави, – це прямо заборонено як Генеральному контролеру і аудитор, так і відповідному комітету Палати общин.

Отже, у Великобританії закон підкреслює професійну незалежність вищого органу аудиту, незважаючи на його приналежність до парламенту.



США як самостійна держава виникла за історичними мірками нещодавно. Проте в країні склалися розвинуті традиції парламентаризму, а також унікальний і достатньо ефективний механізм регулювання балансу повноважень виконавчої і законодавчої влади – система «стримувань і противаг», тобто особливих конституційних методів і форм, що дозволяють нейтралізувати дії будь-якої з гілок влади.

Державний орган, який виконує функції рахункової палати, в США з 1921 р. – Головне контрольне управління (General Accounting Office, що іноді перекладають російською як Головне бюджетно-контрольне управління або як Головну службу обліку США), яке є вищим органом аудиту в США.

У 2004 році, у відповідності до реформи, було змінено назву вищого органу аудиту США на Державне контрольне управління (Government Accountability Office). Управління є незалежним органом, формується на позапартійній основі і підпорядковується безпосередньо Конгресу США. На його чолі стоїть Генеральний контролер, який призначається Президентом США терміном на 15 років, без обмежень за віком і може бути відсторонений від посади достроково спільним рішенням палат Конгресу лише у випадку нездатності продовжувати виконання своїх повноважень або за рішенням суду [8].

До складу Управління входять декілька великих структурних одиниць, а також групи за окремими напрямками (транспорт, сільське господарство, оборона тощо). На чолі кожного напрямку стоїть директор проблеми – головний спеціаліст в даній сфері, якому підпорядковуються групи спеціалістів, всі співробітники призначаються Генеральним контролером одноосібно.

Цікавим є досвід публікації оперативної інформації про різні аспекти функціонування державних органів, що вимагає негайного реагування, – так званої Блакитної книги. Крім того, вищий орган аудиту США не лише представляє Конгресу повну і достовірну поточну інформацію про управління фінансами. В складі Управління є група кваліфікованих слідчих, які залучаються для розслідування справ, пов'язаних з порушенням кримінального або цивільного законодавства. Результати таких розслідувань передаються до Міністерства юстиції або інші правоохоронні органи.



Корисним досвідом США є те, що процес аудиту тут базується на стандартах, які містять ключові поняття, процедури і практики звітності. Державне контрольне управління встановлює стандарти державних аудиторів, розробляючи і постійно удосконалюючи Стандарти державного аудиту, що реалізують принципи Лімської декларації, Етичного кодексу INTOSAI, засновані на стандартах бухгалтерського обліку і мають назву Загальноприйняті стандарти державного аудиту (Generally Accepted Government Auditing Standards – GAGAS), або Жовта книга [8].

США не мають єдиного «монопольного» контрольного органу, який би взяв на себе всі контрольні функції у відношенні державних і суспільних органів. Державний аудит проводиться також на рівні контрольних органів штатів. Отже, єдність системи державного аудиту в США проявляється у правовому і функціональному її аспектах, що в жодному випадку не погіршує якість контролю державних фінансів.

Цікаво, що австрійський досвід організації системи державного аудиту у даний час менш відомий, ніж досвід інших країн. Проте саме Австрійська Рахункова палата очолює Генеральний секретаріат INTOSAI з 1965 року, і саме в її досвіді знайшли найбільш повне втілення і розвиток міжнародні принципи організації державного аудиту. Рахункова палата безпосередньо підпорядкована Національній раді – палаті парламенту Австрійської Республіки, що виступає в якості органу загальнонаціонального представництва.

Вважаємо цікавим досвід Австрії у підготовці кваліфікованого персоналу. Так, для вступу на роботу до Рахункової палати необхідно мати досвід роботи протягом декількох років, причому не лише досвід контрольно-аудиторської діяльності, схвалюється також наявність вузькоспеціалізованих, технічних знань і вмінь. З 1996 року Рахункова палата Австрії працює над реалізацією особливої програми підвищення кваліфікації своїх кадрів та їх просування службовими сходами [9]. Заходи з навчання з відривом і без відриву від виробництва на всіх рівнях організації, починаючи з першого дня роботи і закінчуючи курсами вузької спеціалізації, передбачають наявність двох типів підготовки: обов'язкової і добровільної (тобто для цілей просування).

При прийнятті на роботу новий спеціаліст одразу повинен інтегруватися у діючу аудиторську перевірку. Кожному новому спеціалісту призначається наставник, який супроводжує процес його інтеграції. Протягом першого року аудитор повинен засвоїти основи аудиторської перевірки, починаючи з планування і завершуючи розробкою проєктів, виконанням і складанням висновків. Протягом другого року служби спеціалісти повинні отримати базову підготовку, яка включає знання юридичного, економічного і методологічного характеру. Подолання цього етапу веде до набуття спеціалістом трудової категорії «Аудитор Рахункової палати». На етапі професійного удосконалення відбувається методологічне і технічне навчання без відриву від виробництва. Цікавим є те, що при визначенні змісту навчання беруться до уваги технічні і методологічні потреби відділу.

Для вирішення актуальних задач аудитор має можливість підвищувати свою кваліфікацію самостійно, зокрема, навички роботи в колективі, комунікабельність, здатність розв'язувати конфлікт, навички розподілу робочого часу тощо. Для просування по службі спеціалісти можуть проходити курси спеціалізації і набуття експертних знань, а також спеціальні курси для керівників аудиторських груп і директорів проєктів.

Висновки. Безумовно, рамки публікації не дозволяють описати всю позитивну практику світових органів державного аудиту. Тим більше, що необхідно завжди пам'ятати про те, що будь-які трансформації і реформи повинні виходити з принципу системності, щоб мати найбільш ефективний результат. Проте вважаємо, що врахування зазначених нами результатів при побудові вітчизняної системи державного аудиту дозволить значно покращити її ефективність, а, отже, досягти прозорості, ефективності і публічності державного управління, що відповідає потребам громадянського суспільства.

Список літератури

1. Степашин С. В. Конституционный аудит [Текст] / С. В. Степашин. – М. : Наука, 2006. – 816 с. – (Экономика и социология знания). – ISBN 5-02-035135-0 (в пер.).
2. <http://www.intosai.org/about-us.html>.
3. <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16737525>.
4. <http://www.eurosai.org/eng/EEP3.asp?menu=eep>.



5. Коврякова, Е. В. Парламентский контроль: зарубежный опыт и российская практика / Е. В. Коврякова. – М. : ОАО «Издательский дом «Городец», 2005. – 192 с. – ISBN 5-9584-0063-0.

6. Новые компетенции Счетной палаты Бельгии // EUROSAL – № 12. – 2006. – С. 87-92.

7. http://www.nao.org.uk/about_us.aspx.

8. <http://www.gao.gov/>

9. Подготовка аудиторов в Счетной палате Австрии // EUROSAL – № 12. – 2006. – С. 93-97.

Державний вищий навчальний заклад
“УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ
НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ”

State Higher Educational
“UKRAINIAN ACADEMY OF
OF THE NATIONAL BANK

